

Vorlesung Unternehmensteuerrecht

Donnerstag, den 15. November 2001

I. Gewinnermittlung nach §§ 4 I, 5 I EStG

Alle Positionen in einer Bilanz müssen bewertet, d.h. in Geld ausgedrückt werden. Für Positionen, die nicht auf einen Geldbetrag lauten, versteht sich dies von selbst. Doch auch bei Geldforderungen können sich Bewertungsprobleme stellen, z.B. bei Forderungen gegenüber einem zahlungsunfähigen Schuldner. Aus dem Bewertungsvorbehalt des § 5 VI EStG folgt, dass in Bewertungsfragen das Handelsrecht häufig von den §§ 6 ff. EStG verdrängt ist.

1. Anschaffungs- und Herstellungskosten, Teilwert bei Wirtschaftsgütern

Bei Wirtschaftsgütern richtet die Bewertung sich nach ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten, wobei § 6 I EStG zwischen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen (Nr. 1) und den anderen Wirtschaftsgütern sowie dem Umlaufvermögen unterscheidet (Nr. 2). Der Begriff der Anschaffungskosten wird in § 255 I, der Begriff der Herstellungskosten in § 255 II HGB definiert.

Bei Einlagen und Entnahmen, Betriebseröffnung und entgeltlichem Betriebserwerb (§ 6 I Nr. 4 – 7 EStG) kommt es für die Bewertung auf den Teilwert an. Teilwert ist gemäß § 6 I Nr. 1 S. 3 EStG (ebenso § 10 BewG) der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzt, wobei davon ausgegangen wird, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Mit dem Teilwert wird der wertbestimmende Einfluss der Betriebszugehörigkeit von Wirtschaftsgütern berücksichtigt, so z.B. bei einem Grundstück, das wegen seiner verkehrsgünstigen Lage für einen Betrieb von einem besonderen Wert ist, der über den üblichen Bodenpreisen liegt. **Hinweis:** Im Unterschied zum Teilwert kommt es beim gemeinen Wert auf den Preis an, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung für ein einzelnes Wirtschaftsgut zu erzielen wäre (Einzelveräußerungspreis)(§ 9 II 1 BewG). Bei Wirtschaftsgütern, die durch andere ersetzbar sind, werden Teil- und Gemeinwert sich decken.

2. Wertänderungen bei Wirtschaftsgütern

Während der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen ergeben sich regelmäßig Wertänderungen; Wertminderungen und Werterhöhungen werden dabei bilanzrechtlich unterschiedlich behandelt. Für die Anschaffungs- und Herstellungskosten als Ausgangsgröße ist wichtig, dass sie nur eine Obergrenze bei der Bilanzierung bilden („höchstens“, § 253 I 1 HGB).

a) Wertminderungen

Wertminderungen werden durch eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert erfasst (Teilwertabschreibung). Dies gilt auch für Wirtschaftsgüter, bei denen die Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen sind (§ 6 I Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG). Steuerrechtlich werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einem niedrigeren Wert als den Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist (eingeschränktes Niederstwertprinzip). Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gilt steu-

errechtlich dasselbe, handelsrechtlich ein strenges Niederstwertprinzip (d.h. die Pflicht, auch nicht dauerhafte Wertminderungen zu berücksichtigen [§ 253 III HGB]).

Für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß über mehr als ein Jahr erstreckt, sieht § 6 I Nr. 1 EStG Absetzungen für Abnutzung (AfA) vor (entsprechend § 253 II 1, 2 HGB). Die AfA bewirkt, dass der Aufwand für Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern auf den Abschreibungszeitraum verteilt wird. Die AfA erfolgt gemäß § 7 I 1 EStG linear, d.h. die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden gleichmäßig auf die Jahre der Verwendung bzw. Nutzung verteilt. Für Wirtschaftsgüter, die in der ersten Jahreshälfte angeschafft / hergestellt werden, wird die volle, für Wirtschaftsgüter, die in der zweiten Jahreshälfte angeschafft / hergestellt werden, die halbe Jahres-AfA gewährt. Die AfA kann in bestimmten Fällen auch nach der Leistung eines Wirtschaftsgutes (§ 7 I 5 EStG) oder degressiv (§ 7 II EStG) vorgenommen werden. § 7 I 6 EStG regelt den Fall außergewöhnlicher technischer und wirtschaftlicher Abnutzung, § 7 IV – Va EStG die Gebäude-AfA, und die §§ 7a – k EStG enthalten zahlreiche Sonderregelungen über erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen. Diese Sonderregelungen dienen zum Teil konjunkturpolitischen Zielen und Zielen der Mittelstandsförderung, Letzteres z.B. bei § 7g EStG. § 7g VII EStG will Existenzgründer im Gründungszeitraum steuerlich privilegieren, indem sie die Möglichkeit erhalten, bis zu 600.000 DM aus ihrem Gewinn steuerneutral in eine Rücklage einzustellen. Allgemeiner kommt das Ziel staatlicher Wirtschaftsförderung in dem Institut der Ansparabschreibung zum Ausdruck. Hierunter versteht man die Bildung einer den Gewinn mindernden Rücklage für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts (§ 7g III 1 EStG).

b) Wertsteigerungen

Wertsteigerungen, die eintreten, ohne dass der Steuerpflichtige weitere Aufwendungen für das Wirtschaftsgut tätigt, schlagen sich in der Bilanz nicht nieder, weil hier Wirtschaftsgüter höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Dies ist Ausdruck des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips. Gewinne werden erst mit ihrer Realisierung berücksichtigt (Realisationsprinzip; § 252 I Nr. 4 Hs. 2 EStG). Bis zu ihrer Realisation sind solche Wertsteigerungen in dem Wirtschaftsgut als stille Reserven gespeichert. Dadurch ist die Besteuerung der Wertsteigerung aufgeschoben, aber nicht aufgehoben. Der Steuerzugriff erfolgt, sobald das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

Wertsteigerungen, die nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung eintreten, müssen seit 1999 durch Wertaufholung im Wege der Teilwertzuschreibung bis zur Grenze der Anschaffungs- und Herstellungskosten berücksichtigt werden.

3. Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Für Verbindlichkeiten ist gemäß §§ 6 I Nr. 3, 2 EStG, 253 I 2 HGB der Rückzahlungsbetrag maßgeblich. Für Rückstellungen gelten seit 1999 die strengeren Bewertungsvorschriften des § 6 I Nr. 3a EStG.

4. Einlagen und Entnahmen

Gemäß § 4 I 1 EStG ist der Betriebsvermögensvergleich zu korrigieren um den Wert der Entnahmen, die zu addieren, und den Wert der Einlagen, die zu subtrahieren sind. Damit soll die Gewinnermittlung um nicht betrieblich veranlasste Zu- und Abgänge bereinigt werden, die wegen des Fehlens einer betrieblichen Veranlassung keinen Einfluss auf den Gewinn haben

sollen. Den Begriff der Entnahme definiert § 4 I 2, den Begriff der Einlage § 4 I 5 EStG. Beispiel für eine Entnahme: Begleichung privater Verbindlichkeiten vom Betriebskonto; Verzicht auf eine betriebliche Forderung aus privaten Gründen; Beispiel für eine Einlage: Überbrückung betrieblicher Liquiditätsengpässe durch Überweisung vom privaten Konto.

II. Gewinnermittlung nach § 4 III EStG

Nicht alle Bezieher von Gewinneinkünften sind zur Buchführung verpflichtet. Dies betrifft Land- und Forstwirte, die nicht nach §§ 140, 141 AO buchführungspflichtig sind, dies betrifft Gewerbetreibende, die weder nach Handels- noch nach Steuerrecht buchführungspflichtig sind, und dies betrifft schließlich die Selbstständigen (§ 18 EStG). Für diese Gruppen errechnet sich der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Dieses Berechnungsverfahren hat mit der Gewinnermittlung durch Bilanzierung Gemeinsamkeiten, so bei der Behandlung von Entnahmen und Einlagen oder bei den Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder die Substanzverringerung (§ 4 III 3 EStG); es gibt aber auch wichtige Unterschiede.

Der wichtigste Unterschied ist die mangelnde Periodengerechtigkeit der Gewinnermittlung, die die Folge der Geltung des Zufluss / Abflussprinzips nach § 11 EStG ist, das nach § 11 I 4, II 3 EStG im Fall der Gewinnermittlung durch Buchführung nicht gilt. **Beispiel:** Ein Gewerbetreibender erwirbt eine Forderung. Ist er buchführungspflichtig, so muss er die Forderung mit ihrem Entstehen aktivieren. Im Fall des § 4 III EStG kommt es dagegen auf die Zahlung, nicht auf das Entstehen der Forderung an. Damit ergibt sich die Möglichkeit, Gewinne zu verlagern. **Beispiel:** Ein Gewerbetreibender hat zivilrechtlich die Möglichkeit, eine Rechnung für eine Lieferung, die er am Ende von Jahr 1 erhalten hat, entweder noch im selben Jahr oder zu Anfang von Jahr 2 zu begleichen. Zeichnet sich für das Jahr 2 ein höherer Gewinn ab, so liegt es wegen der Progression steuerlich nahe, die Begleichung dieser Rechnung gewinnmindernd in das Jahr 2 zu verlegen.

Dies widerspricht dem Verursachungsprinzip des Bilanzrechts, wonach Aufwendungen und Erträge unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung der Periode zuzuordnen sind, in der sie wirtschaftlich verursacht sind, § 252 I Nr. 5 HGB; dieses Prinzip wird durch die Aktivierung von Forderungen, die Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen und durch die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten umgesetzt.

Periodengerechtigkeit wird auch unter der Geltung von § 11 EStG angestrebt für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die kurze Zeit vor Beginn des Kalenderjahres, zu dem sie gehören, zugeflossen sind und für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit nach dem Ende des Kalenderjahres, zu dem sie gehören, abgeflossen sind. Unter einer kurzen Zeit versteht die Rechtsprechung einen Zeitraum von etwa 10 Tagen; regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben sind z.B. Miet- oder Zinserträge oder -zahlungen. **Beispiel:** Ein Rechtsanwalt zahlt die zum Monatsanfang fällige Kanzleimiete für Januar 02 bereits am 29.12.01. Diese Zahlung ist erst im Jahr 02 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Nach dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (BFH [GS] BStBl. 1990 II, 830 (834) ist der vom Abschnittsgewinn zu unterscheidende Totalgewinn eines Betriebs (von der Eröffnung bis zur Aufgabe oder Veräußerung) von der Methode der Gewinnermittlung unabhängig. Auch wer den Gewinn nach § 4 III EStG ermittelt, kann darum Betriebsvermögen haben und stille Reserven bilden und auflösen.

1. Betriebseinnahme, Betriebsausgabe

Der Schlüsselbegriff „Betriebseinnahme“ wird im EStG nicht definiert. Betriebseinnahmen sind nach der Rechtsprechung alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind, d.h. wenn aus der Sicht eines Unternehmers objektiv ein tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Dabei orientiert man sich an § 8 EStG, auch hinsichtlich der Bewertung von Sachbezügen, die nach dem üblichen Endpreis am Abgabeort erfolgt (§ 8 II 1 EStG). **Problem:** Müssen Sachwertzugänge auch angesetzt werden, wenn sie in das Betriebsvermögen eingehen, so der BFH, oder wirken sich solche Zugänge erst bei ihrem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen aus (damit es nicht zu einer doppelten Erfassung kommt). Keine Betriebseinnahme sind durchlaufende Posten, zu denen abgewälzte Umsatzsteuer nicht gehört. Keine Betriebseinnahmen sind weiter ersparte Aufwendungen.

Betriebsausgaben sind gemäß der Legaldefinition in § 4 IV EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Der Begriff der Veranlassung hat eine objektive und eine subjektive Komponente. Es muss objektiv ein Zusammenhang mit dem Betrieb bestehen, und subjektiv müssen die Aufwendungen zu dessen Förderung getan worden sein. Betriebsausgaben können auch vor Betriebseröffnung / nach Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs getätigt werden, soweit der Zusammenhang hinreichend deutlich ist (vorweggenommene / nachträgliche Betriebsausgaben). Keine Betriebsausgaben sind Aufwendungen für die Lebensführung, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG). Bei gemischten Aufwendungen, die teils der privaten Lebensführung, teils der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, ist eine Aufteilung nach der Rechtsprechung aus Gründen der Missbrauchsabwehr und der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen nicht möglich. Gemischte Aufwendungen fallen deshalb vollständig in den Bereich der steuerlich irrelevanten privaten Lebensführung, es sei denn, der private Anteil liegt bei maximal 10 % oder die Anteile lassen sich klar trennen.

§ 4 V EStG schließt den Abzug bestimmter Positionen, die nach § 4 IV EStG Betriebsausgaben sind, vom Gewinn aus. Auf diese Vorschrift wird für die Werbungskosten in § 9 V EStG verwiesen. Die lange Liste enthält einige sensible Punkte: Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass (Nr. 2), Verpflegungsmehraufwendungen (Nr. 5), Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Nr. 6), doppelte Haushaltsführung (Nr. 6a), häusliches Arbeitszimmer (Nr. 6b), Geldbußen (Nr. 8), Hinterziehungszinsen (Nr. 8a). § 4 IVa EStG zu Schuldzinsen stellt eine Antwort des Gesetzgebers auf Rechtsprechung, insbesondere zu gemischten Kontokorrentkonten dar.

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können gemäß § 4 III 3 EStG aus Gründen der Gleichbehandlungen von Bilanzierenden und Nicht-Bilanzierenden die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht im Jahr des Abflusses in voller Höhe als Betriebsausgaben angesetzt werden, sondern sind im Wege der AfA auf die Nutzungsjahre zu verteilen. Teilwertabschreibungen sind bei der Gewinnermittlung nach § 7 III EStG nicht vorgesehen, wohl aber die Absetzung gemäß § 6 II EStG für geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Bei nicht absetzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind Anschaffungs- und Herstellungskosten erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (§ 4 III 4 EStG). Der Veräußerung und Entnahme steht ein betrieblich veranlasster Verlust des Wirtschaftsgutes (z.B. Totalschaden des Betriebswagens bei einer Betriebsfahrt) gleich (u.a. BFH BStBl. 1979 II, 109). Auch die Regelung des § 4 III 4 EStG dient

dem Zweck, Ungleichheiten zwischen Bilanzierenden und Nicht-Bilanzierenden zu vermeiden.

Anschaffungs- und Herstellungskosten für Umlaufvermögen sind im Zeitpunkt ihres Abflusses als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Geht ein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens nachträglich verloren, so ist zwischen einem betrieblich und einem privat veranlassten Verlust zu unterscheiden. Bei betrieblichem Verlust entstehen weder Betriebseinnahmen noch Betriebsausgaben, bei privatem Verlust ist der Betriebsausgabenabzug rückgängig zu machen, indem Betriebseinnahmen angesetzt werden.

Fallbeispiel (nach Birk, Steuerrecht, 4. Aufl., 2001, Rn. 860, 890): Rechtsanwalt R ermittelt seinen Gewinn nach § 4 III EStG und macht für das Jahr 01 folgende Angaben: Einnahmen aus Honorarabrechnungen 200.000 DM; Büromiete 25.000 DM; Gehälter für Personal 40.000 DM; Anschaffung eines ausschließlich betrieblich genutzten Computers im März mit einer Nutzungsdauer von 3 Jahren 6.000 DM; Diktiergerät 500 DM; Aufwendungen zur Feier des 40. Geburtstags im Büro 1.000 DM; betrieblicher Anteil der Pkw-Kosten 8.000 DM; Geschenk an wichtigen Mandanten 500 DM; Bußgeld für Falschparken bei Gericht 50 DM. Die Einnahmen aus Honorarabrechnungen sind Betriebseinnahmen. Büromiete und Gehälter sind gemäß § 4 IV EStG Betriebsausgaben. Bei dem Computer können gemäß §§ 4 III 3, 7 I EStG nur 1.000 DM abgesetzt werden, wobei die AfA für das erste Jahr voll abgesetzt werden kann (R 44 II 3 EStR 1999). Das Diktiergerät kann nach § 6 II EStG voll abgesetzt werden. Die Aufwendungen zur Feier des Geburtstags sind gemischte Aufwendungen und darum nicht, auch nicht teilweise abzugsfähig. Die anteiligen Pkw-Kosten sind, insoweit macht die Rechtsprechung eine Ausnahme von dem Abzugsverbot, voll abzugsfähig. Das Geschenk an den wichtigen Mandanten ist gemäß § 4 V Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig; Gleiches gilt gemäß § 4 V Nr. 8 EStG für das Bußgeld.

2. Wechsel der Gewinnermittlungsart

Wechselt der Steuerpflichtige die Gewinnermittlungsart, so sind richterrechtliche Grundsätze zu beachten. Ein Wechsel ist nur zu Beginn des Wirtschaftsjahres möglich; ein Wechsel bindet grundsätzlich für drei Jahre; ein Wechsel darf nicht zu einer Beeinträchtigung des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit führen; es muss sichergestellt sein, dass betriebliche Vorgänge weder doppelt erfasst werden noch unberücksichtigt bleiben.